

Łukasz SYGUT*

ZASADY POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO A GWARANCJE PRAW PODATNIKA NA PRZYKŁADZIE WYBRANYCH ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

(Streszczenie)

Niniejsze opracowanie przedstawia problematykę gwarancji praw przysługujących podatnikom w oparciu o zasady postępowania podatkowego. Założonym celem badawczym jest analiza sytuacji podatników pod kątem wykorzystywania przez nich praw zagwarantowanych w przepisach proceduralnego prawa podatkowego oraz przepisach Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Analizy dokonano na podstawie treści wybranych orzeczeń sądów administracyjnych.

Zasady ogólne postępowania to kościec całego systemu pozwalający łatwiej zrozumieć sens pozostałych szczegółowych rozwiązań w procedurze podatkowej. W przypadkach wątpliwości prawnych, kolizji przepisów albo niejasności interpretacyjnych wskazują one kierunek wykładni przepisów. Ów kierunek to tłumaczenie wątpliwości prawnych w sposób zgodny z najsilniej związaną z daną normą zasadą ogólną, od której wszelkie wyjątki należy interpretować w sposób ścisły, a niekiedy nawet zawężający.

Według orzecznictwa sądów administracyjnych podatnicy mają do dyspozycji gwarancje procesowe, którymi są instytucje zapewniające rzeczywiste działanie w życiu każdego obywatela jego praw, i wynikają bezpośrednio z zakresu prawa procesowego. Przepisy proceduralnego prawa podatkowego pozwalają realizować normy materialno-prawne. Według sądów kontrolujących legalność rozstrzygnięć podejmowanych przez organy podatkowe, realny i odczuwalny przez obywatela zakres praw obywatelskich, w tym prawa do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy, jest pochodną gwarancji procesowych, ich zakresu, jakości i ilości. Jednocześnie przepisy o postępowaniu podatkowym można interpretować w sposób bardziej elastyczny niż przepisy prawa materialnego pod tym tylko warunkiem, że nie narusza się w ten sposób ich funkcji gwarancyjnej w zakresie sytuacji prawnej podatnika. W konstrukcji zasad ogólnych, szczególnie w postępowaniach o modelu inkwizycyjnym, zauważalne jest akcentowanie obowiązków, jakie spoczywają na organach prowadzących postępowanie oraz gwarancji uprawnień strony w tym postępowaniu. Obrazowo określa się nawet, iż stanowią one skondensowaną formę gwarancji procesowych, a zasada procesowa musi posiadać określone gwarancje realizacji, które wyznaczają jej praktyczną rolę w procesie.

Słowa kluczowe: podatki; procedura podatkowa; Ordynacja podatkowa; zasady postępowania podatkowego

* Doktorant, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego; e-mail: kancelariasygut@gmail.com

1. Wstęp

W państwie prawa, jak Rzeczpospolitą Polską określa Konstytucja, w okresie umacniania standardów demokracji i praw obywateli temat gwarancji procesowych stron w postępowaniu podatkowym jest szczególnie ważny oraz aktualny. O ile bowiem gwarancje praw obywatelskich zawarte w ustawie zasadniczej i wielu innych aktach wydają się być zapisane w sposób pełny oraz kompleksowy, o tyle ich rzeczywiste działanie w życiu każdego obywatela określone jest i wynika bezpośrednio z zakresu prawa procesowego, którego normy pozwalają realizować normy materialnoprawne. Inaczej mówiąc, realny i odczuwalny przez obywatela zakres praw obywatelskich, w tym prawa do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy, jest pochodną gwarancji procesowych, ich zakresu, jakości i ilości. Jeżeli bowiem uczestnikowi postępowania przysługuje szereg praw procesowych, takich jak np. prawo składania wniosków, to tym bardziej chronione są w praktyce jego prawa zagwarantowane w Konstytucji i innych ustawach.

Postępowanie podatkowe nie jest postępowaniem kontradiktoryjnym, w którym uczestniczą dwie równoprawne strony, lecz ma charakter procesu inkwizycyjnego. Taki przyjęty w Ordynacji podatkowej¹ model determinuje wiele przyjętych w procedurze rozwiązań, mających przede wszystkim postać obowiązków nałożonych na organy podatkowe. Ich prawidłowa realizacja w toku postępowania ma dla strony charakter gwarancji procesowych, których naruszenie skutkować powinno uchynieniem decyzji wydanej po przeprowadzeniu takiego wadliwego postępowania. Istotne gwarancje procesowe związane są z właściwym realizowaniem wymogów wynikających z zasady czynnego udziału strony w toku postępowania. Sprowadzają się one do prawidłowego wypełniania przez organy obowiązków, jakie w związku z przeprowadzeniem dowodów nakładają na nie przepisy działu IV Ordynacji podatkowej².

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.: dalej o. p.

² **J.D. Strzelec**, *Czynny udział strony w postępowaniu dowodowym – nieprawidłowości w praktyce organów podatkowych*, Prawo i Podatki 2007/7.

2. Zasady prawa a reguły prawa według Ronalda Dworkina

Filozof prawa, Ronald Dworkin, wyróżnił dwie grupy wypowiedzi normatywnych: reguły oraz zasady i inne standardy jako przesłanki orzekania. Przyjmuje się, że jest to podział rozłączny³.

Jako pierwsze kryterium rozróżnienia analizowanych dwóch typów wypowiedzi normatywnych Dworkin wskazuje na „konieczność zastosowania”, która miałyby występować w przypadku reguł (*rules*) jako konsekwencja spełnienia się okoliczności określonych w zakresie zastosowania danej reguły – by ze względu na cel badawczy użyć konwencji terminologicznej innej od Dworkinowskiej – tym samym odróżniając je od zasad (*principles*).

Dworkin określa różnicę między regułami a zasadami mianem „logicznej”⁴. Różnica między tymi dwoma rodzajami wypowiedzi nie przebiega – jego zdaniem – w sferze ich zakresów regulowania, lecz w zakresach zastosowania⁵, których to zakresów analiza byłaby kluczowa dla rozróżnienia reguł i zasad.

Dworkin powiada w słynnym zdaniu, że „reguła stosuje się na zasadzie ‘wszystko albo nic’ (*all-or-nothing fashion*)”⁶, a oczywiście jest, że na takiej zasadzie reguła nie może „normować”. Zatem cechą charakterystyczną Dworkinowskiej reguły jest to, że albo znajduje ona zastosowanie, albo nie, *tertium non datur*.

Tymczasem, zdaniem Dworkina, o zasadach nie można powiedzieć, że albo znajdują one zastosowanie, albo nie. Oto jego znany komentarz do zasady „Nikt nie może czerpać zysku z wyrządzonego przez siebie zła”⁷: „nie ma [owa za-

³ Por. **W. Lang, J. Wróblewski**, *Współczesna filozofia i teoria prawa w USA*, Warszawa 1986, s. 216.

⁴ „Różnica między zasadami prawa a regułami prawa jest natury logicznej. Obie grupy norm wskazują dane rozstrzygnięcia co do odpowiedzialności prawnej w określonych okolicznościach, lecz różnią się co do ich charakteru” – **R. Dworkin**, *Biorąc prawa poważnie*, tłum. T. Kowalski, Warszawa 1998, s. 60.

⁵ Zgodnie z konwencją przyjmowaną przez poznańskich przedstawicieli teorii prawa, zakres regulacji normy pojmuję jako klasę przyszłych zachowań adresata normy, nakazywanych albo zakazywanych przez tę normę, zaś zakres zastosowania normy jako takie możliwe przyszłe sytuacje, w których adresat normy znalazłby się w przewidzianych przez normę okolicznościach. Patrz: **S. Wronkowska, Z. Ziemiński**, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 32.

⁶ **R. Dworkin**, *op. cit.*, s. 60.

⁷ Por. rozważania o zasadzie *nemo audiat turpitudinem suam propter allegans* w: **S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński**, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 61.

sada – Ł.S.] na celu wyznaczenia zbioru okoliczności, w których konieczne stawałoby się jej zastosowanie”⁸.

Nie bez związku z pierwszym z proponowanych przez Dworkina kryteriów odróżnienia reguł i zasad prawa jest kolejne, sprowadzające się do odmiennej jakoby roli, spełnianej przez analizowane typy wypowiedzi w procesie rozumowania podmiotu stosującego prawo. Reguły miałyby bowiem „wymuszać określone decyzje”, zasady, zaś „wskazywać pewien kierunek argumentacji”.

Dla tego, kto ma „podejść decyzje” – a więc zastosować prawo – dana zasada prawa będzie „przesłanką, którą prawo musi wziąć pod uwagę przy podejmowaniu decyzji”⁹. Co więcej, „mogą istnieć inne zasady lub wymogi polityki prawnej przemawiające za innym kierunkiem podejmowania decyzji [...]. W takich przypadkach [...] zasada nie będzie decydująca, choć [...] w następnej sprawie [...] zasada ta może być rozstrzygająca”¹⁰. Niezastosowanie więc zasady w sytuacji, w której mogłaby zostać zastosowana przy podejmowaniu decyzji przez podmiot stosujący prawo nie oznacza, że dana zasada nie przynależy do określonego systemu prawnego. Gdyby wyróżniać na podstawie kryterium „wymuszania” albo „wskazywania” dwa istotnie różniące się modele rozumowania, charakterystyczne dla zastosowania danego rodzaju wypowiedzi jako podstawy rozstrzygnięcia, trzeba by przyjąć, że w przypadku reguł występuje sylogistyczny model stosowania prawa. Tymczasem zasada stosowana konsekwentnie jako „wskaźnik kierunku argumentacji”, w końcowym etapie rozumowania podmiotu stosującego prawo, również musiałaby „wymusić” swe zastosowanie, co więcej, znaleźć je jako podstawa – niekoniecznie jedyna – rozstrzygnięcia.

Ponadto, zasady od reguł odróżniać ma posiadany przez te pierwsze „wymiar wagi lub doniosłości”. Charakterystyczną cechą zasady prawa w koncepcji Dworkina byłaby możliwość spełnienia czy zastosowania jej w różnym stopniu. Nie pyta się bowiem o to, czy dana zasada prawa jest doniosła lub ważna, lecz analizuje się stopień tej doniosłości lub ważności. Tymczasem rozważania dotyczące owego „wymiaru wagi lub doniosłości” nie są uprawnione w odniesieniu do jednakowo ważnych (doniosłych) reguł, choć można oczywiście zastanawiać się nad ich różną funkcjonalną doniosłością¹¹.

Przypisanie zasadom wymiaru doniosłości ma wpływ na treść rozstrzygnięcia w sytuacji ewentualnego konfliktu zasad prawa. I tak, „gdy zasady krzyżują się ze sobą (na przykład wymóg ochrony konsumenta krzyżuje się

⁸ R. Dworkin, *op. cit.*, s. 63.

⁹ *Ibidem.*

¹⁰ *Ibidem.*

¹¹ *Ibidem.*

z zasadami swobody zawierania umów), konflikty takie muszą być rozwiązywane przy uwzględnieniu względnej doniosłości każdej z nich¹².

Do takiego konfliktu dochodzi w sytuacji – chociażby częściowego – pokrywania się zakresów zastosowania co najmniej dwóch zasad prawa, co z kolei musi mieć miejsce niezwykle często ze względu na „niekompletność” tych zakresów. W jego rozstrzygnięciu – na gruncie koncepcji Dworkina – nie można powołać się na brak doniosłości jakiejś zasady względem innej rozpatrywanej, gdyż niedoniosła „zasada” nie byłaby już zasadą, a tym samym nie mogłaby pozostawać w konflikcie zasad¹³.

Próbą rozstrzygnięcia konfliktu zasad byłoby stworzenie pewnego zbioru meta-reguł pozwalających zhierarchizować zasady danego porządku prawnego. Oznaczałoby to jednak gradację doniosłości zasad prawa – od najbardziej do najmniej doniosłych – przeprowadzoną *in abstracto* i tym samym bezwzględną, co stałoby w wyraźnej sprzeczności z Dworkinowskimi założeniami.

Natomiast w przypadku gdy dwie reguły pozostają w sprzeczności – którą to kwestią Dworkin właściwie się nie zajmuje – „jedna z nich musi być nieważna”¹⁴. Odwołujemy się wówczas do reguł kolizyjnych czy też, by użyć frazy Dworkina, odwołujemy się do okoliczności innych niż same te reguły bądź do innych reguł.

Zasad nie charakteryzuje więc doniosłość – taką samą doniosłość można przecież przypisać regułom – lecz względność tej doniosłości. Dla zasad w koncepcji Dworkina zbiór reguł kolizyjnych byłby nie tylko niewskazany, ale wręcz niemożliwy. Konflikt i kontrowersyjność zasad należą bowiem w jego ujęciu do cech systemu prawa. Tymczasem reguły musiałyby charakteryzować doniosłość „bezwzględną”, którą można by uczynić definicyjnym przymiotem każdej reguły, przypisywanym jej ze względu na samo jej obowiązywanie.

W związku z tą cechą zasad, nowe światło rzucone zostaje również na proponowane przez Dworkina pozostałe kryteria odróżniania reguł od zasad. Co do stosowania zasad okazuje się bowiem, że mogą one zostać zastosowane tylko w części swego zakresu zastosowania, zaś wymiar owej „zastosowanej części” wyznaczony będzie tym, na ile „skuteczne” okażą się w rozumowaniu podmiotu stosującego prawo współkonkurujące zasady. Rozumowanie podmiotu stosującego zasadę tym będzie się różniło od rozumowania wspierającego zastosowanie reguły, że od momentu zidentyfikowania danego standardu jako zasady

¹² *Ibidem*.

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ *Ibidem*.

mającej stać się podstawą rozstrzygnięcia, podmiot ten pozbawiony zostanie możliwości odwołania się w swoim rozumowaniu do standardów wyższego stopnia (meta-reguł), właśnie ze względu na omawianą cechę zasad prawa.

Według Dworkina normy mają ściśle wyznaczony zakres zastosowania – zasady nie. Zastosowanie normy ma charakter automatyczny w przypadku zaistnienia danego stanu faktycznego, a zastosowanie zasady ma charakter ocenny, zależny od wyniku oceny danej sytuacji przez podmiot stosujący prawo.

Zatem, według Dworkina na pojęcie prawa składają się dwa komponenty: reguły i standardy. Standardy z kolei dzielą się na dwa rodzaje: *principles* i *policies*. *Principles* to zasady prawne, które mają być przestrzegane, dlatego że stanowią wymóg wynikający z jakiegoś wymiaru moralności (np. sprawiedliwości czy uczciwości). *Policies* to standardy wytyczające pewne ogólne cele natury społecznej, politycznej, ekonomicznej. Oba rodzaje standardów nakazują spełnienie jakiegoś stanu rzeczy w możliwie najwyższym stopniu, przy czym granicę wyznaczają tu możliwości prawne i faktyczne.

Dworkin nie zgadzał się z Hartem, gdy ten twierdził, że sędzia jest wolny w dokonywaniu rozstrzygnięcia. Zdaniem Dworkina w przypadku prostym możliwe byłoby kilka równie dobrze uzasadnionych rozstrzygnięć, ale tylko wtedy, gdyby nie obowiązywały standardy; one zatem takiej sytuacji zapobiegają. Sędzia nie jest więc wolny; musi on, w oparciu o reguły i standardy, odnaleźć słuszne rozstrzygnięcie, które jest tylko jedno dla każdego przypadku, zarówno prostego, jak i trudnego.

3. Pojęcie gwarancji procesowych

W języku powszechnym gwarancja oznacza przede wszystkim zapewnienie, rękojmię czy zabezpieczenie. W języku francuskim słowo *garantie* oznacza rękojmię i pochodzi od słowa *garant*, czyli poręczyciel¹⁵. Natomiast w przypadku języka prawniczego funkcjonuje zdecydowanie szersza grupa znaczeniowa, ponieważ na tym gruncie do terminu „gwarancja” dodaje się z reguły jakiś przymiotnik, co zwiększa ilość jego znaczeń. W ten sposób w doktrynie różnych dziedzin prawa mamy do czynienia z różnymi gwarancjami. W przypadku prawa konstytucyjnego mowa jest np. o gwarancjach podstawowych praw i wolności obywatelskich czy gwarancjach praworzędności. W ten sam

¹⁵ W. Kopaliński, *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych z almanachem*, Warszawa 2000, s. 202.

sposób wyróżnia się również bardzo istotne dla wszystkich procedur gwarancje procesowe.

Pojęcie gwarancji łączy się z tworzeniem prawa, a w konsekwencji z koniecznością zapewnienia jego realizacji, gdyż ustanowienie jakiegokolwiek normy prawnej zawsze wiąże się z problemem gwarancji i ich respektowania, z systemem środków, które zapewniają jej realizację w rzeczywistości. Nie wystarczy proklamować określonych praw czy wolności, ale koniecznie należy jeszcze ustanowić środki do ich zagwarantowania. Bowiem samo zadeklarowanie praw, nawet w akcie prawnym o najwyższej randze w państwie, jest zaledwie etapem wstępnym, choć zarazem niezbędnym. Równie istotny jednak jest drugi etap, który powinien być prowadzony jednocześnie z pierwszym. Polega on na zagwarantowaniu tych praw w taki sposób, aby ich realizacja była możliwa w codziennej praktyce¹⁶.

Gwarancje to zespół norm prawa procesowego, które stanowią ogół nakazów oraz zakazów przeznaczonych zarówno dla organu, jak i uczestników postępowania podatkowego, a mających na celu zebranie i opracowanie materiału procesowego w sposób dokładny i prawidłowy jako podstawę wydania orzeczenia. D. Strzelec nadaje im szczególne znaczenie w przypadku postępowania dowodowego, pisząc: „Zaliczymy do nich wszelkie instytucje procesowe służące ustaleniu stanu faktycznego sprawy, zgodnie z zasadą prawdy materialnej. Najistotniejsze z nich to te, stwarzające warunki do dokonania zgodnych z rzeczywistością ustaleń faktycznych, bez których nie sposób zastosować normy materialnej, oraz te zapewniające udział strony w czynnościach procesowych. Szczególne ich znaczenie ujawnia się na etapie gromadzenia materiału dowodowego w sprawie”¹⁷.

Według B. Szczurka pojęcie „praw podatnika” jest kategorią zbiorczą, obejmującą różne – co do źródła, zakresu i charakteru – prawa i uprawnienia będące w dyspozycji podatnika o różnym dla niego i jego interesów znaczeniu¹⁸.

J. Kiszka, analizując prawa podatnika na gruncie prawa Unii Europejskiej, określa je jako: „ogół gwarancji, z jednej strony wykluczających nadmierną ingerencję państwa czy też ponadnarodowego związku, jakim jest Wspólnota – poprzez podatki, w sferę praw podmiotowych, w tym własność jednostki, z drugiej zaś zapobiegających nierównemu traktowaniu podmiotów podatko-

¹⁶ E. Frankiewicz, *Gwarancje procesowe strony w postępowaniu przed konsulem*, Częstochowa 2003, s. 10.

¹⁷ D. Strzelec, *Gromadzenie materiału dowodowego a gwarancje procesowe strony postępowania*, Prawo i Podatki 2012.

¹⁸ B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika*, C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 247.

wych znajdujących się w takiej samej sytuacji oraz eliminujących nieprzewidywalne dla opodatkowanych, nagłe, destabilizujące ich działalność, niekorzystne zmiany przepisów podatkowych¹⁹.

4. Legalność działania organów podatkowych

Jest to najważniejsza zasada postępowania podatkowego. Wyraża ją art. 120 o. p., który stanowi, iż organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Z zasadą legalizmu i praworządności związana jest również kwestia samego orzekania przez podmioty uprawnione. Organy podatkowe – podejmując rozstrzygnięcie w sprawie podatkowej – powinny mieć na uwadze zarówno przepisy prawa materialnego, jak też regulacje procesowe. W takich sytuacjach stosowanie przepisów prawa materialnego musi być oceniane na chwilę zdarzenia dającego podstawę do określania praw czy obowiązków danego podmiotu. Natomiast za samą podstawę proceduralną przyjmuje się tę obowiązującą na dzień wydawania decyzji podatkowej. W wyroku z dnia 3 listopada 1999 r. NSA zauważył, że zgodnie z art. 120 o. p. organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa, a zatem rozpoznając sprawę w tym aspekcie, stwierdzić należało, że ocenie wymienionych organów podlegał fakt poniesienia przez podatnika wydatku, sposób jego udokumentowania i związek wydatku ze wskazanym przychodem. Organy podatkowe nie miały natomiast prawa do oceny – dla celów podatkowych – czy działanie konkretnego podatnika, z punktu widzenia zasad ekonomii, było racjonalne, czy też nie²⁰.

Zdaniem NSA²¹ gwarancje procesowe podatnika wywodzą się wprost z Konstytucji. Dlatego też z zasady legalności działania władzy oraz bezpośredniego stosowania Konstytucji wynika, iż sędziowie mają prawo (a obowiązek wówczas, gdy z powodu utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego nie może wypowiedzieć się Trybunał Konstytucyjny) do wydawania wyroków wprost na podstawie Konstytucji. Sędzia sądu administracyjnego może w indywidualnej sprawie odstąpić od stosowania przepisu ustawy podatkowej, który uznaje za sprzeczny z Konstytucją, oraz pominąć sprzeczny z Konstytucją i ustawą akt podustawowy. Stanowisko to wzbudza spory w orzecznictwie. NSA stwierdził, że „Podległość sędziemu ustawie oznacza, że nie może on odmówić jej zastoso-

¹⁹ J. Kiszka, *Zasady ochrony podatnika w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007/16, s. 459.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 3 listopada 1999 r., III SA 7817/98.

²¹ Wyrok NSA z dnia 11 maja 2005 r. II GSK 36/05, SIP LEX.

wania, jeżeli nikt nie uchylił jej mocy obowiązującej. Sędzia nie może również «wybierać» między ustawą a Konstytucją, pomijać norm ustawowych i oceniać samodzielnie ich konstytucyjności, zwłaszcza że do tej roli jest powołany właśnie Trybunał Konstytucyjny [...]. W przypadku, w którym organ stosujący prawo uznaje, że dana norma ustawowa jest niezgodna z Konstytucją, winien zatem zadać pytanie Trybunałowi Konstytucyjnemu i nie rozstrzygać samemu powstałego dylematu²². W nowszym orzecznictwie odchodzi się od tego poglądu. Zdaniem WSA w Poznaniu Konstytucja gwarantuje sędziom nie tylko niezawisłość od innych władz publicznych, ale także uprawnia sędziego do bezpośredniego stosowania w sprawie indywidualnej jej przepisów. Dzięki powyższemu umocowaniu konstytucyjnemu sędzia administracyjny może w konkretnej sprawie – gdy władza ustawodawcza swych obowiązków nie wykonuje lub wykonuje je wysoce niestarannie – bezpośrednio zastosować odpowiedni przepis konstytucyjny, by w demokratycznym państwie prawnym została zastosowana zasada *ex iniuria non oritur ius*²³.

Organy podatkowe, stosując przepisy prawa podatkowego – stosownie do art. 7 Konstytucji RP – działają na podstawie i w granicach prawa. Zgodnie z art. 8 Konstytucji RP, Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej, a jej przepisy stosuje się bezpośrednio. Organy podatkowe, mając wątpliwości co do konstytucyjności przepisów wykonawczych i ich zgodności z ustawą podatkową, powinny w trakcie postępowania podatkowego podjąć w tym zakresie stosowne działania prawne, a nie odsyłać podatnika – po zakończeniu postępowania administracyjnego – na drogę postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym²⁴.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie zauważył, że Ordynację podatkową otwiera rozdział zawierający katalog zasad ogólnych postępowania podatkowego. Zasady ogólne to najważniejsze reguły, które z jednej strony przesądzają o modelu postępowania, z drugiej – stanowią wytyczne działania dla organów podatkowych. Nie wprowadzają nowych, samoistnych instytucji, lecz są normami, które mają być realizowane przez istniejące instytucje. Dzięki temu „wyjęciu przed nawias” wszystkie instytucje zawarte w Ordynacji podatkowej mogą być traktowane jako konkretyzacja zasad ogólnych²⁵.

W tym samym wyroku NSA podkreślił, że samo powołanie przez autora skargi kasacyjnej określonej w art. 120 o. p. zasady legalizmu i przytoczona na

²² Wyrok NSA z dnia 27.11.2000 r., II SA/KR 609/98, Prz. Sejm. 2001/3, s. 84.

²³ Wyrok WSA w Poznaniu z 25.1.2007 r., I SA/PO 2626/03, SIP Legalis.

²⁴ **D. Strzelec**, *Gromadzenie...*, s. 24.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2002 r., I SA/Po 461/01, OSP 2003/2, poz. 17.

jego poparcie argumentacja stanowią zarzut dalece zbyt ogólnikowy, aby mógł on zostać poddany merytorycznej ocenie Sądu odwoławczego. Autor skargi kasacyjnej powinien najpierw podnieść zarzut naruszenia konkretnych przepisów działu IV rozdziału 11 o. p., a następnie dowodzić, iż w efekcie wadliwego ich zastosowania lub wykładni doszło do uchybienia generalnej zasady legalizmu. Zarzut naruszenia art. 120 o. p. nie może odnieść pożądanego przez stronę skutku, jeżeli oderwany jest od skonkretyzowanych i skutecznych na gruncie danej sprawy zarzutów naruszenia stosownych przepisów procesowych, względnie materialnoprawnych, a przede wszystkim gwarantujących stronie pewne prawa w procesie²⁶. W innym wyroku NSA zauważał, że sytuacja, w której w identycznym stanie faktycznym w stosunku do różnych osób wydane zostaną odmienne interpretacje podatkowe, narusza zasady postępowania podatkowego. Jednakże w takiej sytuacji organom nie można postawić zarzutu, że nie powieliły interpretacji, która została wydana najwcześniej, gdyż organ ma prawo i obowiązek wydać odmienną interpretację, w sytuacji gdy uzna, że wcześniejsza interpretacja była nieprawidłowa²⁷.

5. Zasada pewności prawa oraz zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa

„Wynika z nich zakaz wprowadzania zmian w zakresie podatków w trakcie okresu rozliczeniowego. [...] w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego rzeczywiście jest traktowany jako uszczegółowienie, w odniesieniu do prawa daninowego, zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz ochrony bezpieczeństwa prawnego”²⁸. Zakaz ten jest „zabezpieczeniem możliwości rozporządzania przez jednostkę swoimi interesami życiowymi przy uwzględnieniu regulacji podatkowych opublikowanych i znanych podatnikowi jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego”²⁹. Jednocześnie należy podkreślić, że zakaz wprowadzania zmian prawnych w czasie trwania roku podatkowego dotyczy wszystkich podatków, w których wymiar podatku dokonywany jest za okresy roczne³⁰. W orzecznictwie Trybunału brak jest wprawdzie

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Wyrok NSA z dnia 18 lipca 2012 r., I OSK 1025/11, SIP Lex.

²⁸ Zob. wyrok TK z 15 lipca 2013 r., (K 7/12).

²⁹ Wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r., (K 13/01), OTK ZU nr 4/2001, poz. 81.

³⁰ Zob. wyrok TK z 15 lutego 2005 r., (K 48/04), OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 15.

ogólnej definicji pojęcia „podatek rozliczany w skali rocznej”, ale w tym zakresie można odwołać się do typowych cech podatku dochodowego od osób fizycznych i uznać, że jest to po pierwsze, podatek wymierzany od sumy dochodów uzyskanych w ciągu roku podatkowego, bez względu na to, którego dnia tego roku dochody wpłynęły do podatnika; i że, po drugie, rozliczenie tego podatku może nastąpić dopiero w następnym roku kalendarzowym³¹. To właśnie ze względu na opisany sposób rozliczania takiego podatku podatnik nie powinien być zaskakiwany zmianami w trakcie trwania roku podatkowego, z reguły zbieżnego z rokiem kalendarzowym³². Trybunał zaznaczył jednocześnie, że w swoim orzecznictwie nie absolutyzuje zakazu wprowadzania zmian w trakcie roku podatkowego w odniesieniu do podatków wymierzanych w skali rocznej. Już bowiem w wyroku z 25 listopada 1997 r. (K. 26/97) Trybunał stwierdził, że nie mamy do czynienia z wymogiem o bezwzględnie wiążącym charakterze, a odstępianie od niego jest dopuszczalne, o ile przemawiają za tym uzasadnione argumenty prawne³³. Również w doktrynie prawa wyrażany jest pogląd, zgodnie z którym w ciągu roku kalendarzowego można dokonywać modyfikacji dotyczących danin publicznych, które nie są pobierane w skali rocznej³⁴. Powyższy zakaz odnosi się do wszystkich elementów konstrukcyjnych obowiązku podatkowego, a zatem do podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania oraz stawek podatkowych.

„Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie zajmował już stanowisko, iż zasada demokratycznego państwa znajduje swe rozwinięcie nie tylko w zakazie ustanawiania z mocą wsteczną niekorzystnych dla obywatela unormowań, ale też w nakazie zachowania *vacatio legis* przy wprowadzaniu nowych unormowań w życie. Wymagania te uzupełniają się wzajemnie, stanowiąc też przejawy zasady pewności prawa i zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Niedopuszczalne jest więc, by nowe unormowania zaskakiwały swych adresatów. Adresat normy musi mieć zapewniony czas na przystosowanie się do zmienionych regulacji i na bezpieczne podjęcie odpowiednich decyzji co do dalszego postępowania. Jest to szczególnie istotne, gdy nowe przepisy dotyczą działalności gospodarczej, której swoboda jest gwarantowana przez art. 6 przepisów konstytucyjnych, bo podejmowanie decyzji gospodarczych wymaga zwykle czasu, by uniknąć strat”³⁵.

³¹ Zob. wyrok (K 7/12).

³² Zob. *Ibidem*.

³³ Zob. też wyrok (K 13/01).

³⁴ Zob. **A. Krzywoń**, *op. cit.*, s. 148–149.

³⁵ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 1994 r. (K 2/94).

„Zgodnie z ustaloną i potwierdzoną linią orzecznictwa retroaktywne działanie prawa stanowi, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, rażące naruszenie zasady zaufania obywateli do państwa (por. orzeczenia U. 1/86, K. 1/88, K. 3/88, K. 7/89, K. 5/90, K. 7/90, K. 9/90, K. 12/90, K. 14/91, K. 15/91). Zasada niedziałania prawa wstecz i niezbędnego okresu *vacatio legis* ma szczególnie istotne znaczenie w zakresie podejmowanych przez obywateli działań gospodarczych. Działania te bowiem stanowią często podstawę egzystencji i poczucia bezpieczeństwa obywateli. Wprowadzane przez ustawodawcę regulacje dotyczące działalności gospodarczej oraz zasad opodatkowania są przesłanką podejmowania przez obywateli ważnych decyzji majątkowych. Zmiany tych regulacji nie mogą zaskakiwać podatników, narażając ich niekiedy na poważne straty. Naruszenie zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez siebie prawa, w tym wypadku podatkowego, stanowi równocześnie naruszenie zasady państwa prawnego (art. 1 przepisów konstytucyjnych). Może nim być także brak odpowiedniego *vacatio legis* dla regulacji przewidującej zmiany zasad opodatkowania. Uniemożliwia to ochronę interesów osób, które wszczęły określone postępowanie w zakresie swoich praw majątkowych, kierując się istniejącym stanem prawa”³⁶.

Przejaw poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców stanowi wprowadzona do Ordynacji podatkowej klauzula pewności prawa. Przepisy ją konstytuujące weszły w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. wraz z szeregiem nowych regulacji wprowadzonych przez ustawę o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, dalej: p.o.p.p.³⁷

Wprowadzając ww. ustawę, polski prawodawca zmienił brzmienie aż dwudziestu trzech ustaw, powołując się przy tym na potrzebę usunięcia barier prawnych, które utrudniają lub ograniczają rozwój polskiej przedsiębiorczości, a przy tym stanowią zbędne obciążenie biurokratyczne lub istotne utrudnienie w codziennej działalności firm.

Artykuł 8 p.o.p.p. wprowadza w Ordynacji podatkowej zasadę, zgodnie z którą podatnik, który nie posiadał interpretacji indywidualnej, jednak zastosował się w danym okresie rozliczeniowym do „utrwalonej praktyki interpretacyjnej” ministra właściwego do spraw finansów publicznych jest objęty tożsamą ochroną, jaką zapewniają interpretacje ogólne, indywidualne oraz stanowiące *novum* w Ordynacji objaśnienia podatkowe.

³⁶ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 14 grudnia 1993 r. (K 9/93).

³⁷ Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz.U. z 2016 r., poz. 2255).

Możliwość powołania się przez przedsiębiorcę na „utrwaloną praktykę interpretacyjną” prowadzi do uniknięcia negatywnych konsekwencji zmiany przez organ administracji dominującej praktyki interpretacyjnej (np. brak obowiązku dopłaty ponownie obliczonego podatku). Z tego wynika, iż klauzula pewności prawa sprowadza się do objęcia ochroną nie tylko przedsiębiorców, którzy wystąpili o wydanie interpretacji indywidualnej, ale także tych, którzy czynności ku temu zmierzających nie podjęli. W konsekwencji ogół przedsiębiorców jest chroniony przed negatywnymi skutkami zdarzeń przeszłych w przypadku zmiany przez organ wykładni przepisów.

Ustawodawca, precyzując pojęcie „utrwalonej praktyki interpretacyjnej”, wskazuje na zestawienie dominujących w interpretacjach indywidualnych wyjaśnieniach zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego, wydawanych w trakcie okresu rozliczeniowego, w którym podatnik zastosował się do tej praktyki, oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego.

Interpretacje indywidualne, na podstawie których ustala się „utrwaloną praktykę interpretacyjną”, wydawane są w takich samych stanach faktycznych lub w odniesieniu do takich samych zdarzeń przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym. Pamiętając o podatkach, które nie są rozliczane okresowo, należy wskazać, że przez właściwy dla nich okres rozliczeniowy rozumie się miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy w danym podatku.

W przypadku gdy w ww. okresach (w trakcie okresu rozliczeniowego, w którym podatnik zastosował się do utrwalonej praktyki lub w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu) wydana została interpretacja ogólna lub objaśnienia podatkowe w odniesieniu do takiego samego zagadnienia, w takim samym stanie prawnym przed rozpoczęciem lub w trakcie wskazanego wyżej okresu rozliczeniowego przez „utrwaloną praktykę interpretacyjną”, należy rozumieć odpowiednio wyjaśnienia zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego wynikające z interpretacji ogólnych lub wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego, dotyczące stosowania tych przepisów, zawarte w objaśnieniach podatkowych.

Obok nowo wprowadzonej regulacji obejmującej tzw. klauzulę pewności prawa, ustawa o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców w zakresie Ordynacji podatkowej wprowadza instytucję objaśnień podatkowych wydawanych z urzędu i obejmujących ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego. Wyjaśnienia te powinny w swojej treści uwzględniać praktyczne zastosowanie wskazanych regulacji przez określenie przykładowych stanów faktycznych, w których dane przepisy mogą znaleźć

zastosowanie. Objaśnienia podatkowe są zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych pod nazwą „Objaśnienia podatkowe”, wraz z oznaczeniem daty ich zamieszczenia.

6. Zasada *in dubio pro tributario* jako gwarancja procesowa podatnika

Już w roku 2004, a więc jeszcze przed wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego przepisu ustanawiającego zasadę *in dubio pro tributario*, WSA w Opolu stwierdził, iż przy stosowaniu przepisów prawa materialnego organ podatkowy nie może rozstrzygać na niekorzyść strony wszelkich niejasnych przepisów. Zgodnie z zasadami zawartymi w art. 2 Konstytucji RP, w art. 120, 121 § 1 i w art. 122 o. p., organy podatkowe, przy wydawaniu decyzji określającej zobowiązania podatkowe w podatku od towarów i usług, nie mogą wybierać jedynie miesięcy niepomysłnych dla podatnika, a pomijać miesiące dla niego korzystne³⁸.

Reguła *in dubio pro tributario* stanowi dyrektywę interpretacyjną, zgodnie z którą w razie pojawienia się wątpliwości natury prawnej, tj. w zakresie obowiązujących przepisów prawnych, organ wydający rozstrzygnięcie (które przyjmuje postać aktów władczych – zwykle formę aktu administracyjnego, jakim jest decyzja czy postanowienie) niedające się usunąć za pomocą dostępnych reguł wykładni wątpliwości prawne (w tym z uwzględnieniem pierwszeństwa wykładni językowej) rozstrzygał będzie na korzyść podatnika. Wprowadzenie komentowanego nakazu ma zatem zapewnić lepszą ochronę podatnika w procesie stosowania prawa, w sytuacji gdy po zastosowaniu reguł wykładni językowej, systemowej i celowościowej (funkcjonalnej) niemożliwe jest rozstrzygnięcie wątpliwości co do prawidłowego i jednolitego stosowania spornego przepisu prawa na gruncie zaistniałego stanu faktycznego sprawy. Omawiana reguła znajdzie zatem zastosowanie wszędzie tam, gdzie istnieje kilka (tj. chociażby dwie) różnych i prawnie dopuszczalnych dróg interpretacji i rozumienia tego samego przepisu prawa podatkowego, zwykle w sposób odmienny interpretowanego przez podatnika oraz przez organ podatkowy dokonujący rozstrzygnięcia w jego sprawie³⁹.

Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że „zasada *in dubio pro tributario*, [...] nakazuje – w przypadku nieusuwalnej wieloznaczności

³⁸ Wyrok WSA w Opolu z dnia 1 marca 2004 r., I SA/Wr 1950/01, POP 2004/6, poz. 124.

³⁹ H. Dzwonkowski, *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Wydawnictwo C.H. Beck, Wydanie 6, Warszawa 2016, s. 19 i 20.

przepisu prawnego – odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględni interes podatnika⁷⁴⁰.

Innymi słowy – niejasne regulacje podatkowe nie mogą być interpretowane na niekorzyść podatnika, z uwagi na fakt, iż nie może on ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnego formułowania przepisów przez ustawodawcę. W innym z kolei wyroku Trybunał uznał, iż: „Zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych⁷⁴¹”.

Tym bardziej niedopuszczalne jest analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

Omawiana reguła interpretacyjna była również powoływana w orzecznictwie sądów administracyjnych⁴².

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że „ostro sprzeciwia się rozstrzygnięciu wątpliwości na niekorzyść jednostek, stwierdzając, że z taką możliwością od początku swojego funkcjonowania się nie godził i nadal nie godzi⁷⁴³”.

7. Prowadzenie postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych jako zasada postępowania podatkowego

Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania⁴⁴. Zgodnie z orzeczeniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie przepis ten zawiera istotne uprawnienie, a zarazem gwarancję procesową stro-

⁴⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 lipca 2014 r., P 49/13, Dz.U. z 2014 r., poz. 1052; wyr. TK z 18 lipca 2013 r.; SK 18/09, Dz.U. z 2013 r., poz. 985.

⁴¹ Post. TK z 15 lipca 2013 r., SK 69/13, OTK-A 2015, nr 7, poz. 110.

⁴² Przykładowo: wyr. NSA z 7.2.2012 r., II FSK 1323/10, legalis: wyr. WSA z 23.01.2010 r. I SA/Sz 653/09, legalis: wyr. WSA z 21.12.2010 r., I SA/Gd 677/10, legalis.

⁴³ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13.7.2009 r. w składzie 7 sędziów. (I FPS 3/09, legalis).

⁴⁴ Art. 121 o. p.

ny, która może zażądać od organu wyjaśnienia motywów wątpliwości odnoszących się do decyzji organu⁴⁵. Gwarancja ta oznacza też, że uchybienia organu prowadzącego postępowanie nie mogą powodować ujemnych następstw dla obywatela, który działa w dobrej wierze i w zaufaniu do treści otrzymanej decyzji⁴⁶. Nie można przerzucać na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez samego prawodawcę (niejasność przepisów), jak i przez organ podatkowy (niewłaściwa ich interpretacja)⁴⁷. Wszelkie niejasności czy też wątpliwości dotyczące stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Tylko wtedy można podatnikowi zarzucić niedopełnienie jego obowiązków, jeżeli treść tego obowiązku jest w pełni zrozumiała, a ponadto podatnik ma realne możliwości wywiązania się z obowiązku wynikającego z przepisu prawa⁴⁸.

Powołując się na tę gwarancję, WSA w Warszawie wskazał, że jeżeli weryfikacja dotyczy klasyfikacji taryfowej, organ celny powinien uwzględnić, czy i na ile zgłaszający mógł zastosować w zgłoszeniu celnym prawidłowy kod CN, to znaczy, czy obowiązujące przepisy dotyczące klasyfikacji (regulacje zawarte bezpośrednio w Taryfie celnej, Wyjaśnieniach do taryfy celnej lub w innych przepisach) są na tyle precyzyjnie sformułowane, że umożliwiły zgłaszającemu, przy zachowaniu należytej staranności, prawidłowe zaklasyfikowanie towaru, a także, czy wcześniejsze działania organu celnego nie przyczyniły się do zastosowania przez zgłaszającego nieprawidłowej klasyfikacji taryfowej towaru⁴⁹.

Możliwość wypowiedzenia się strony co do przeprowadzonych dowodów zagwarantowana jest w o. p. poprzez prawo strony do udziału w czynnościach postępowania dowodowego. Powstaje w związku z tym problem, czy zasada ta ustanawia odrębne i samoistne uprawnienie procesowe strony do wypowiedzenia się co do (całości) przeprowadzonych dowodów po zakończeniu postępowania dowodowego, czy też możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów uznaje za proceduralną przesłankę uznania danej okoliczności za udowodnioną, co oznacza, że z tego punktu widzenia nie jest istotne, czy strona wypowiedziała się co do dowodów w toku ich przeprowadzania, czy też po ich przeprowadzeniu, lecz przed wydaniem decyzji. Jednakże dla uznania danej okoliczności za udowodnioną nie ma znaczenia moment, w któ-

⁴⁵ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 września 2008 r., I SA/OI 379/08.

⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 9 listopada 1987 r., III SA 702/87, ONSA 1987/2, poz. 79.

⁴⁷ Zob. tezy wyroku NSA z dnia 17 czerwca 1988 r., III SA 118/88, *Gazeta Prawnicza* 1988/20.

⁴⁸ Zob. zachowujące aktualność orzeczenie NSA z dnia 18 stycznia 1988 r., III SA 964/87, *OSP* 1990/5–6, poz. 251.

⁴⁹ Zob. uzasadnienie wyroku z dnia 2 kwietnia 2004 r. WSA w Warszawie, V SA 891/03, *SIP Lex*.

rym strona wypowiedziała się co do przeprowadzonych dowodów lub miała możliwość wypowiedzenia się. Istotne jest, aby nastąpiło to przed wydaniem decyzji, oraz to, czy strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych (pojedynczych) dowodów, czy też wypowiedziała się co do całokształtu zebranego w sprawie⁵⁰.

8. Zasada szybkości postępowania a zasada prawdy materialnej

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi stwierdził w jednym z orzeczeń⁵¹, że szybkość prowadzenia postępowania jako jedna z nadrzędnych zasad nie może prowadzić do wydawania rozstrzygnięć wadliwych – podjętych na podstawie niepełnego materiału dowodowego. Tym niemniej realizacja zasady prawdy obiektywnej nie może odbywać się z całkowitym pominięciem zasady szybkości postępowania. Zauważyć należy, że w cytowanym art. 122 o. p. mowa jest o tym, że organ ma obowiązek podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, a nie tylko wszelkie. Jeśli zatem w wyniku działań organu stan faktyczny został wyjaśniony w takim zakresie, że organ jest gotowy do dokonania jego oceny, a tym samym wydania rozstrzygnięcia, dalsze prowadzenie postępowania jest zbędne i może być traktowane jako przewlekłe.

Z kolei NSA nie miał wątpliwości, że naczelną zasadą postępowania jest zasada prawdy obiektywnej, unormowana w treści art. 122 o. p., której konkretyzację stanowi art. 187 § 1 o. p. Z zasady tej wynika obowiązek organu podatkowego wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej pełny obraz i uzyskać podstawę do prawidłowego zastosowania przepisu prawa materialnego. Niezbranie kompletnego materiału dowodowego narusza powołane wyżej przepisy w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy i może spowodować dla strony negatywne konsekwencje.

Z kolei zasada sformułowana w art. 125 o. p. nakłada na organ podatkowy obowiązek prowadzenia postępowania w sposób uwzględniający jednocześnie wnikliwość i szybkość działania. Z zasady szybkości, o której mowa w art. 125 § 1 o. p., wynika dla organów podatkowych m.in. obowiązek posługiwania się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do załatwienia sprawy.

⁵⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 8 czerwca 2006 r. II SA/Bk 240/06.

⁵¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 13 marca 2018 r. I SAB/Łd 9/17.

Zasady te nie mają wyznaczonej w sposób jednoznaczny hierarchii, co oznacza, że ich stosowanie zależne jest od stanu faktycznego konkretnej sprawy i przy uwzględnieniu przepisów prawa materialnego, które wyznaczają fakty wymagające udowodnienia⁵².

9. Gwarancje procesowe postępowania dowodowego

Postępowanie dowodowe jest najistotniejszą częścią postępowania podatkowego. Jego przebieg i rezultat rzutują bezpośrednio na kształt ostatecznego rozstrzygnięcia. Prowadząc postępowanie dowodowe, organy podatkowe powinny kierować się celem postępowania podatkowego, jakim jest określenie podatkowo-prawnej sytuacji podatnika. Cel ten powinien zostać osiągnięty poprzez ustalenie stanu faktycznego, w jakim ma zapaść rozstrzygnięcie. Następnie należy dokonać subsumcji określonej normy prawa, czemu służą środki dowodowe (dowody). Zasady prowadzenia postępowania dowodowego dają podatnikowi gwarancje, że postępowanie to zostanie przeprowadzone w sposób prawidłowy i rzetelny, a organ prowadzący postępowanie nie pozbawi podatnika prawa do składania wniosków dowodowych oraz przedstawiania dowodów.

Ważnym problemem, który występuje w ramach postępowania dowodowego, jest ciężar dowodu. Ogólną zasadą postępowania podatkowego jest, że ciężar dowodu spoczywa na organie podatkowym prowadzącym postępowanie. W pewnych jednak sytuacjach ciężar udowodnienia będzie przesunięty na stronę postępowania. W orzecznictwie przeważa pogląd, zgodnie z którym ciężar dowodu spoczywa co do zasady na podatniku, jeżeli chodzi o wydatki zaliczane do kosztów uzyskania przychodu, czy też wykazywaniu okoliczności mających wpływ na opodatkowanie, np. podatkiem od towarów i usług. W orzecznictwie NSA przyjmuje się, że udowodnienie okoliczności skutkujących obciążeniem kosztów uzyskania przychodu wydatkiem, na tle którego powstaje spór pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, ciąży na podatniku. Należy bowiem przyjąć, że wywodzi on z tego faktu skutki prawne dla siebie⁵³.

Ciężar dowodu jest szczególnie ważny w przypadku postępowania w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów. W takim postępowaniu to na podatniku spoczywa obowiązek przedstawienia dowodów na wykazanie źródeł przychodów⁵⁴.

⁵² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1.03.2018 r. I FSK 104/17.

⁵³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23.03.2001 r., sygn. akt SA/Sz 2309/99.

⁵⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13.01.2000 r., sygn. akt ISA/Ka 960/98.

Problemy w kwestiach dowodowych powstają w przypadkach, gdy przepisy prawa materialnego przewidują szczególne zasady dokumentowania zdarzeń mających wpływ na wymiar podatku. Na tym tle powstaje najczęściej wątpliwości. Organy podatkowe niejednokrotnie traktują w sposób szczególnie formalny przestrzeganie wymogów księgowych, uznając, że w razie niezachowania wymogów księgowych dane zdarzenie należy uznać za nieudowodnione. NSA, wypowiadając się w tej kwestii, stwierdził, że czym innym są wymogi księgowości wskazane w ustawie o rachunkowości, a czym innym procedura dowodzenia faktów w postępowaniu podatkowym. Zgodnie z art. 180 § 1 o. p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy. Jeżeli zatem podatnik przedstawia kserokopię rachunku, to albo jest ona zgodna z oryginałem, albo została spreparowana. Ciężar wykazania ostatnio wymienionej okoliczności spoczywa na organie podatkowym⁵⁵.

Dokumenty i oświadczenia składane przez podatnika w toku postępowania podatkowego korzystają z domniemania prawdziwości. Organ podatkowy nie może *a priori*, bez przeprowadzenia przeciwdowodu odrzucać wyjaśnienia podatnika. Czyniąc to, musi zawsze wskazać na fakt istnienia innych środków dowodowych, w świetle których przedstawione przez podatnika dokumenty lub złożone wyjaśnienia nie są do przyjęcia z uwagi na ich sprzeczność z innymi dowodami. W orzecznictwie NSA przyjmuje się, że chodzi o sprzeczność oczywistą. A zatem nie w każdym przypadku, gdy pomiędzy dowodami przedstawionymi przez stronę, a zgromadzonymi przez organ zachodzą różnice, organa podatkowe mogą odrzucić dowody strony, kwalifikując je jako sprzeczne z innymi. Dopóki nie zostanie wykazane, że są one oczywiście sprzeczne z innymi dowodami lub okolicznościami i faktami znanymi organowi podatkowemu, z urzędu korzystają z domniemania prawdziwości, a co za tym idzie, mają moc dowodową⁵⁶.

Zgodnie z przepisami o. p. organ podatkowy może przesłuchać stronę po wyrażeniu przez nią zgody. Do przesłuchania strony stosuje się przepisy dotyczące świadka, z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu⁵⁷. Jak stwierdza się w doktrynie, jest to środek dowodowy. W związku z tym w przypadku odmowy uznania wiarygodności świadka, jak stwierdził NSA, uzasadnienie decyzji powinno zawierać omówienie przyczyn odmowy wiarygodności tego dowodu. Manipulowanie wypowiedzią świadka, wyrwanie z kontekstu zeznań podatnika jednego zdania, zmieniającego całkowicie znaczenie i sens całej

⁵⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1.12.1999 r., sygn. akt III SA 7985/98.

⁵⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7.06.2000 r., sygn. akt I SA/Kr 638/98.

⁵⁷ Art. 199 o. p.

wypowiedzi strony, narusza podstawowe zasady postępowania podatkowego, w tym w szczególności zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Sąd stwierdził, że „nie ulega bowiem wątpliwości, że możliwość przeprowadzenia dowodu jest podstawową gwarancją procesową. Z tego względu istotna jest właściwa interpretacja przepisów obowiązujących w tym zakresie”⁵⁸.

W podobnym tonie, odnośnie do oceny dowodów, wypowiadał się WSA we Wrocławiu, dowodząc, że swoboda organu w ocenie materiału dowodowego wyznaczona jest granicami prawdy obiektywnej, a więc w sprawach o zawiłym stanie faktycznym, który można wyjaśnić dopiero wtedy, gdy dysponuje się specjalnymi wiadomościami, organ obowiązany jest – dla dobra sprawy – wykorzystać wszystkie dostępne środki dowodowe, szczególnie gdy broni tezy kwestionowanej przez stronę. Z tych przyczyn rażącym naruszeniem prawa jest pominięcie w sprawie opinii organu statystycznego, ale też przyjętych w postępowaniu podatkowym zasad ogólnych i dowodowych stanowiących dla strony gwarancje procesowe ochrony jej interesów⁵⁹.

10. Zasady kontaktu organu podatkowego z podatnikiem jako gwarancja procesowa

Przepisy dotyczące doręczeń gwarantują techniczną stronę realizacji niektórych zasad postępowania poprzez prawidłowe zawiadomienie o czynnościach dowodowych, skuteczne dokonywanie wezwań⁶⁰.

Prawnie relewantny jest sam fakt jego dokonania w sposób przewidziany przez obowiązujące przepisy⁶¹. Natomiast to, czy strona, której korespondencja została doręczona, zapoznała się z jej treścią, schodzi na plan dalszy, choć z punktu widzenia strony kwestia ta wygląda zupełnie inaczej. Naruszenie przepisów w zakresie doręczeń oznacza, że przesyłka nie została skutecznie adresatowi doręczona, co następnie może powodować dalsze implikacje procesowe, uzależnione od tego, co było jej przedmiotem. Jeśli było to zawiadomienie

⁵⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Łodzi z dnia 4 grudnia 2002 r. I SA/Łd 1596/01.

⁵⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 19 października 2006 r., I SA/Wr 171/06.

⁶⁰ **G. Łaszczycza, A. Matan**, *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym, ogólnym i podatkowym*, Kraków 1998, s. 23.

⁶¹ *Ibidem*, s. 47.

o planowanej czynności dowodowej, to jej przeprowadzenie pod nieobecność strony wyłącza możliwość wykorzystania uzyskanych w ten sposób dowodów. Jeżeli było to wezwanie do stawienia się na żądanie organu, wykluczona jest możliwość nałożenia na adresata kary porządkowej⁶².

Naruszenie przepisów postępowania skutkujące bezskutecznością doręczenia może polegać na niezachowaniu ustawowych wymogów przewidzianych przez przepisy art. 144–154 o. p. Słusznie w judykaturze wskazuje się, że prawidłowość doręczeń jest jednym z kluczowych warunków przestrzegania praw strony, a same przepisy mają charakter gwarancyjny⁶³.

Dlatego też wszelkie wątpliwości powinny być tłumaczone na jej korzyść, natomiast błędy podmiotów trzecich dokonujących doręczeń – poczty, doręczycieli (art. 144) obciążają na zasadzie ryzyka administrację podatkową⁶⁴.

Orzecznictwo dostarcza szeregu przykładów tego typu nieprawidłowości odnoszących się do określonych normatywnie wymogów, związanych z doręczeniami. Do najbardziej charakterystycznych można zaliczyć brak w aktach sprawy dowodu doręczenia, ewentualnie jego nieprawidłowe wypełnienie i nieumieszczenie na zwrotnym potwierdzeniu elementów, które są wymagane, aby móc ocenić skuteczność doręczenia. Dotyczy to zarówno doręczeń właściwych, jak i zastępczych oraz pewnych fikcji związanych z doręczeniami. Nieprawidłowości związane z niewłaściwym wypełnieniem potwierdzenia odbioru mogą polegać na braku daty, w której nastąpił odbiór przesyłki⁶⁵.

Przepis art. 148 o. p. stanowi, że pisma doręcza się osobom fizycznym pod adresem miejsca ich zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju. Pisma osobom fizycznym mogą być także doręczane w siedzibie organu podatkowego, w miejscu zatrudnienia lub prowadzenia działalności przez adresata – adresatowi lub osobie upoważnionej przez pracodawcę do odbioru korespondencji. W razie niemożności doręczenia pisma w sposób określony w § 1 i 2, a także w innych uzasadnionych przypadkach pisma doręcza się w każdym miejscu, gdzie się adresata zastanie⁶⁶.

Interpretując ten przepis, WSA w Warszawie stwierdził, iż wskazanie przez pełnomocnika adresu do doręczeń innego niż wymieniony w przepisach o. p. uniemożliwiało organowi wykonanie dyspozycji powołanych przepisów. Prze-

⁶² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15.11.2006 r. (I FSK 228/06), Lex nr 285273.

⁶³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 11.05.2006 r. (III SA/Wa 3451/05), Lex 232187.

⁶⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 listopada 2006 r. (I FSK 152/06).

⁶⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w z 29.01.2007 r. (III SA/Wa 2947/06).

⁶⁶ Art. 148 o. p.

pisy podatkowe nie znają pojęcia „adres do doręczeń”. Organ mógł stosować się do „życzeń” pełnomocnika strony w ramach określonych przez przepisy stanowiące, że organy działają tylko i wyłącznie na podstawie przepisów prawa. Organ nie mógł doręczyć kierowanej do pełnomocnika korespondencji – zgodnie z jego wnioskiem – bezpośrednio na wskazany przez niego „adres do doręczeń”. Sąd uznał, że „tak rozumiana zasada doręczania pism podatkowych znajduje uzasadnienie w przepisach Ordynacji podatkowej. Ustanowione w niej gwarancje procesowe dla stron, pełnomocników, przedstawicieli ustawowych i wszystkich innych uczestników postępowania podatkowego nie mogą być postrzegane jako instrument pozwalający na odraczenie bądź zawieszanie działań organów. Strony nie mogą np. poprzez wyjazd uniemożliwiać doręczenia decyzji, aby w ten sposób doprowadzić do przedawnienia zobowiązania podatkowego”⁶⁷. W przypadku tego orzeczenia Naczelny Sąd Administracyjny, mówiąc o gwarancji procesowej dla strony, wskazywał, że nie może być ona wykorzystywana do obstrukcji postępowania.

Z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że dość powszechnym przykładem naruszania przepisów dotyczących doręczeń jest pomijanie pełnomocnika i doręczanie korespondencji bezpośrednio stronie, co stanowi naruszenie przepisu art. 145 § 2 o. p. Doręczanie pism stronie, w sytuacji gdy został ustanowiony w sprawie pełnomocnik, nie ma żadnego znaczenia procesowego⁶⁸.

11. Zakaz *reformationis in peius* w postępowaniu odwoławczym

Jedną z najważniejszych gwarancji strony w postępowaniu odwoławczym jest zakaz tzw. *reformationis in peius*. Według o. p. organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, chyba że zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny⁶⁹. Według WSA w Gliwicach istotą tego przepisu jest stworzenie stronie odwołującej się gwarancji procesowej, że w wyniku złożenia odwołania jej sytuacja prawna nie ulegnie pogorszeniu. Wskazany przepis dotyczy wyłącznie decyzji organu odwoławczego. Zasada wynikająca z treści tego unormowania ma zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do zaskarżonej decyzji, a więc decyzji istniejącej, od której strona wniosła odwołanie

⁶⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 września 2013 r., II FSK 2561/11.

⁶⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 5.11.2004 (V SA/Wa 2091/04).

⁶⁹ Art. 234 o. p.

i dotyczy tylko tej decyzji organu odwoławczego, która została wydana w wyniku rozpatrzenia sprawy będącej przedmiotem takiego odwołania. Zasada *reformationis in peius* nie obejmuje decyzji nieistniejących lub wcześniej uchylonych.

12. Zakończenie

Wykładnia przepisów proceduralnych dokonywana jest w kontekście całego zespołu unormowań danej gałęzi prawa procesowego. Istotne znaczenie w procesie wykładni odgrywać będą przepisy wyrażające zasady ogólne postępowania, z których wynikać mogą określone wskazówki interpretacyjne dla wykładni konkretnych przepisów proceduralnych. Należy tutaj wyraźnie zaznaczyć, że zasady procesowe nie wynikają jedynie z przepisów ustaw. Gwarancje procesowe są też zawarte lub wynikają z przepisów Konstytucji. Przykładem może tu być zasada legalizmu zawarta w art. 7 Konstytucji, a powtórzona w art. 120 o. p.

Zasady ogólne postępowania to kościół całego systemu pozwalający łatwiej zrozumieć sens pozostałych szczegółowych rozwiązań. W przypadkach wątpliwości prawnych, kolizji przepisów albo niejasności interpretacyjnych wskazują one kierunek wykładni przepisów. Ów kierunek to tłumaczenie wątpliwości prawnych w sposób zgodny z zasadą ogólną, która jest najsilniej związana z daną normą oraz od której wszelkie wyjątki należy interpretować w sposób ścisły, czy też nawet zawężający. Nie wszystkie gwarancje procesowe zaliczane są do zasad ogólnych. Omawiana zasada legalizmu na pewno do nich należy, ale zasady dotyczące postępowania dowodowego to już szczegółowe instytucje postępowania.

Według orzecznictwa sądów administracyjnych polski system prawa zapewnia podatnikowi gwarancje procesowe. Są to instytucje zapewniające rzeczywiste działanie w życiu każdego obywatela jego praw i wynikają bezpośrednio z zakresu prawa procesowego, którego normy pozwalają realizować normy materialnoprawne. Według sądów kontrolujących legalność rozstrzygnięć podejmowanych przez organy podatkowe, realny i odczuwalny przez obywatela zakres praw obywatelskich, w tym prawa do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy, jest pochodną gwarancji procesowych, ich zakresu, jakości i ilości.

Jednocześnie przepisy o postępowaniu podatkowym można interpretować w sposób bardziej elastyczny niż przepisy prawa materialnego, pod tym tylko warunkiem, że nie narusza się w ten sposób ich funkcji gwarancyjnej w zakresie sytuacji prawnej podatnika. Nie oznacza to, oczywiście, prawa do unikania konsekwencji. W jednym z orzeczeń podniesiono kwestie wykorzystywania gwarancji procesowych do obstrukcji postępowania. W konstrukcji zasad ogóln-

nych, szczególnie w postępowaniach o modelu inkwizycyjnym, zauważalne jest akcentowanie obowiązków, jakie spoczywają na organach prowadzących postępowanie, oraz gwarancji uprawnień strony w tym postępowaniu. Obrazowo określa się nawet, iż stanowią one skondensowaną formę gwarancji procesowych, a zasada procesowa musi posiadać określone gwarancje realizacji, które wyznaczają jej praktyczną rolę w procesie.

Pojęciem gwarancji szeroko posługuje się teoria prawa. Często pojęcie to występuje w literaturze dotyczącej gałęzi prawa procesowego, szczególnie postępowania karnego. Używa się go jednak, opisując rozwiązania kreowane przepisami innych postępowań. Gwarancje procesowe to „konstrukcje (mechanizmy) prawne kształtowane z myślą o realizacji funkcji ochronnej w trakcie prowadzonego postępowania, mające z założenia zapewnić jego uczciwy (poprawny, właściwy) przebieg”⁷⁰. W postępowaniu podatkowym, wzorem innych procedur, w tym postępowania cywilnego oraz administracyjnego, można więc mówić o gwarancjach procesowych, czego potwierdzeniem są liczne wyroki sądów administracyjnych.

Nie ulega wątpliwości, że zasady postępowania podatkowego, tak jak zasady rządzące innymi procedurami, powinny ewoluować i przybierać powszechnie akceptowalne kształty – zgodne z aktualnymi zasadami współżycia społecznego oraz realiami życia.

Upłynął czas i zmieniły się realia: gospodarcze, społeczne, polityczne. Doshedł też nowy czynnik, którym są międzynarodowe uwarunkowania w zakresie standardów podatkowych. Ewolucja myśli podatkowej pozwala zatem, przy zachowaniu tego co wartościowe, kontynuować dany kierunek badań naukowych⁷¹.

Powtarzając za Andrzejem Gomułowiczem⁷², „Zasady podatkowe mają rozmaity sens i wielorakie następstwa. Zawierają w sobie przede wszystkim walor aksjologiczny. Uzasadniają konieczność wprowadzenia pewnych reguł w opodatkowaniu ze wskazaniem, że były one «dobre», «racjonalne», «sprawiedliwe» dla kształtowania systemu podatkowego. Mogą zyskać walor normatywny, jeżeli ustawodawca podzieli punkt widzenia doktryny”.

Akceptacja przez prawodawcę podstawowych zasad podatkowych jest zwiastunem urzeczywistnienia tychże zasad w praktyce. Sama jednak akceptacja nie przesądza o możliwości ich rzeczywistej realizacji, czego potwierdzeniem są liczne wyroki sądów administracyjnych, uchylające akty administracyjno-podatkowe, wydane w sprzeczności z zasadami podatkowymi.

⁷⁰ D. Strzelec, *Czynny udział...*

⁷¹ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2011, s. 109.

⁷² *Ibidem*.

„Proces ustawodawczy jest bowiem zawiły, trudny i uwikłany w politykę. Tak było w czasach «starych zasad podatkowych», tak jest i obecnie. [...] Współczesny proces prawodawczy nie odbiega wcale tak daleko, gdy chodzi o mechanizm funkcjonowania, od «historycznych» czasów. Może się zatem zdarzyć, że dobro publiczne przegrywa z partykularyzmem i łamana jest spójność, ład systemu podatkowego. Ustawodawca podatkowy skazany na kompromis może z całą świadomością, że postępuje wbrew wskazaniom doktryny i praktyki, przyjąć ze względów politycznych uwarunkowań takie rozwiązania, które stanowią «krok wstecz». Co więcej, może to uczynić «w imię zasad nauki», a ponadto z powołaniem się na «doświadczenia podatkowe całego świata»⁷³.

Bibliografia

Akty prawne

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2018 r., poz. 800.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, Dz.U. z 2016 r., poz. 2255.

Opracowania

Dworkin Ronald, *Biorąc prawa poważnie*, tłum. Tomasz Kowalski, Warszawa 1998.

Dzwonkowski Henryk, *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, wyd. 6, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016.

Frankiewicz Ewa, *Gwarancje procesowe strony w postępowaniu przed konsulem*, Częstochowa 2003.

Gomułowicz Andrzej, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2011.

Kiszka Joanna, *Zasady ochrony podatnika w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańskie Studia Prawnicze 2007.

Kopaliński Władysław, *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych z almanachem*, Warszawa 2000.

Lang Wiesław, Wróblewski Jerzy, *Współczesna filozofia i teoria prawa w USA*, Warszawa 1986.

Łaszczyca Grzegorz, Matan Andrzej, *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym, ogólnym i podatkowym*, Kraków 1998.

Strzelec Dariusz, *Czynny udział strony w postępowaniu dowodowym – nieprawidłowości w praktyce organów podatkowych*, Prawo i Podatki 2007.

Strzelec Dariusz, *Gromadzenie materiału dowodowego a gwarancje procesowe strony postępowania*, Prawo i Podatki 2012.

Szczurek Bożena, *Koncepcja ochrony praw podatnika*, C.H. Beck, Warszawa 2008.

Wronkowska Sławomira, Ziemiński Zygmunt, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997.

Wronkowska Sławomira, Zieliński Maciej, Ziemiński Zygmunt, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974.

⁷³ *Ibidem*.

Orzecznictwo

- Postanowienie TK z dnia 15 lipca 2013 r., SK 69/13, OTK-A 2015, nr 7, poz. 110.
- Uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r. w składzie 7 sędziów, I FPS 3/09.
- Wyrok NSA z dnia 9 listopada 1987 r., III SA 702/87, ONSA 1987, nr 2, poz. 79.
- Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 1988 r., III SA 964/87, OSP 1990, z. 5–6, poz. 251.
- Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 1988 r., III SA 118/88.
- Wyrok NSA z dnia 3 listopada 1999 r., III SA 7817/98.
- Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 1999 r., III SA 7985/98.
- Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2000 r., ISA/Ka 960/98.
- Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2000 r., I SA/Kr 638/98.
- Wyrok NSA z dnia 27.11.2000 r., II SA/KR 609/98, Prz. Sejm. 2001, Nr 3, s. 84.
- Wyrok NSA z dnia 23 marca 2001 r., SA/Sz 2309/99.
- Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2002 r., I SA/Po 461/01, OSP 2003, z. 2, poz. 17.
- Wyrok NSA (do 2003.12.31) w Łodzi z dnia 4 grudnia 2002 r., I SA/Łd 1596/01.
- Wyrok NSA z dnia 11 maja 2005 r., II GSK 36/05, SIP LEX.
- Wyrok NSA z 15 listopada 2006 r., (I FSK 228/06).
- Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2006 r., I FSK 152/06.
- Wyrok NSA z dnia 18 lipca 2012 r., I OSK 1025/11, SIP Lex.
- Wyrok NSA z dnia 6 września 2013 r., II FSK 2561/11. Wyrok NSA z dnia 1.03.2018 r., I FSK 104/17.
- Wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/01.
- Wyrok TK z dnia 15 lutego 2005 r., (K 48/04), OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 15.
- Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12.
- Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09.
- Wyrok TK z dnia 29 lipca 2014 r., P 49/13.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 8 czerwca 2006 r., II SA/Bk 240/05.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 marca 2018 r., I SAB/Łd 9/17.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 września 2008 r., I SA/OI 379/08.
- Wyrok WSA w Opolu z dnia 1 marca 2004 r., I SA/Wr 1950/01, POP 2004, z. 6, poz. 124.
- Wyrok WSA w Poznaniu z 25 stycznia 2007 r., I SA/PO 2626/03, SIP Legalis.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 kwietnia 2004 r., V SA 891/03, SIP Lex.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 listopada 2004 r., V SA/Wa 2091/04.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 maja 2006 r., III SA/Wa 3451/05.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2007 r., III SA/Wa 2947/06.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 października 2006 r., I SA/Wr 171/06.

Łukasz SYGUT

**PRINCIPLES OF TAX RESTRICTIONS AND WARRANTIES OF TAX RIGHTS UNDER EXAMINATION
OF SELECTED JUDGMENTS OF ADMINISTRATIVE COURTS**

(Summary)

This paper presents the issue of guaranteeing the rights of taxpayers based on about tax rules. The objective of the research is to analyze the situation of taxpayers in terms of their use of the rights guaranteed by the procedural rules of tax law. The analyzes were made on the basis of the content of selected judgments of administrative courts.

General principles of conduct are the skeletons of the whole system, making it easier to understand the meaning of the other specific solutions. In cases of legal uncertainty, conflict of laws or interpretative ambiguity, they indicate the direction of interpretation of the law. That direction is a translation of legal doubts. In a manner consistent with the most general rule-based, from which all exceptions must be interpreted strictly or even narrowly. According to the case law of the administrative courts, the procedural guarantees of the taxpayer, which are institutions providing real action in the life of every citizen, are directly related to the procedural law whose norms permit the realization of material and legal norms. According to the courts controlling the legality of decisions taken by the tax authorities, the real and perceived civic rights of the citizen, including the right to a fair and open hearing, are derived from procedural safeguards, their scope, quality and quantity. At the same time, the provisions on tax treatment can be interpreted more flexibly than substantive law under the condition that it does not thereby undermine their guarantee function as regards the legal status of the taxpayer. In the design of general principles, particularly in inquiries about the Inquisition model, it is noticeable to emphasize the duties that the authorities in charge of the proceedings and the assurances of the party's rights in the proceedings observe. Illustratively, they are even referred to as a condensed form of procedural safeguards, and the procedural principle must have specific performance guarantees that determine its practical role in the process.

Keywords: Taxes; Tax Procedure; Tax Ordinance; Tax Rules